

Urteil vom 10. Dezember 2024, VII R 26/21

Entnahme von Strom aus einer Leitung des Versorgungsnetzes

ECLI:DE:BFH:2024:U.101224.VIIR26.21.0

BFH VII. Senat

StromStG § 2 Nr 1, StromStG § 2 Nr 7, StromStG § 5 Abs 1 S 1, StromStG § 9 Abs 1 Nr 1, StromStG § 9 Abs 1 Nr 1, EGRL 96/2003 Art 15 Abs 1 Buchst b

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. Juni 2021, Az: 1 K 1168/19

Leitsätze

NV: Versorger entnehmen dem Versorgungsnetz auch dann Strom, wenn sie diesen zum Selbstverbrauch aus einer eigenen, auf ihrem Betriebsgelände befindlichen Leitung, die mit dem übrigen Versorgungsnetz verbunden ist, entnehmen. Eine isolierte Betrachtung des Netzes auf dem Betriebsgelände des Versorgers vom Versorgungsnetz ist nicht möglich, weil der Begriff des "ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netzes" in § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Stromsteuergesetzes in der bis zum 30.06.2019 gültigen Fassung eine physikalische Trennung dieses Netzes vom Versorgungsnetz voraussetzt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 23.06.2021 - 1 K 1168/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Unternehmen, das unter anderem eine Deponie nebst einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage (BHKW) mit einer elektrischen Gesamtnennleistung von circa 5 MW betreibt. Das BHKW wird mit dem auf der Deponie aus abgelagerten Siedlungsabfällen gewonnenen Deponiegas als Primärenergie gespeist ... Den erzeugten Strom verbraucht die Klägerin zum größten Teil vor Ort selbst, einen Teil gibt sie an auf dem Betriebsgelände tätige Mieter ab. Überschüssiger Strom wurde im Zeitraum vom 01.04.2017 bis 31.12.2017 (Streitzeitraum) in das Netz der X-GmbH eingespeist. Daneben bezieht die Klägerin zum Ausgleich von negativen Lastgangspitzen Fremdstrom versteuert von einem Vorversorger, ebenfalls die X-GmbH.
- 2** Bei den Mietern handelte es sich einerseits um ... und andererseits um eine Y-GmbH & Co. KG (KG). Die KG verbrauchte neben dem BHKW-Strom regelmäßig auch Strom von der Klägerin, den diese versteuert von ihrem Vorversorger bezog.
- 3** Im Jahr 2013 erteilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) der Klägerin rückwirkend zum 01.01.2013 die Erlaubnis, als Versorger Strom zu leisten.
- 4** Die Klägerin behandelte den im BHKW erzeugten und selbstverbrauchten sowie den an die Mieter abgegebenen Strom in ihrer Stromsteueranmeldung für das Kalenderjahr 2017 als steuerfrei nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Stromsteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (StromStG). Fremdstrom bezog die Klägerin zum Regelsatz versteuert.
- 5** Mit Bescheid vom 30.11.2018 setzte das HZA für das Kalenderjahr 2017 für die --von der Klägerin in ihrer

Stromsteueranmeldung für das Kalenderjahr 2017 mitgeteilten-- zum Eigenverbrauch entnommenen ... MWh und an die Mieter geleisteten ... MWh elektrischen Stroms Stromsteuer in Höhe von insgesamt ... € fest. Zur Begründung führte es aus, dass aufgrund des Versorgerstatus der Klägerin das auf dem Betriebsgelände vorhandene Stromnetz stromsteuerrechtlich als Versorgungsnetz zu betrachten und daher eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ab dem 01.04.2017 ausgeschlossen sei. Der Erlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.11.2001 - III A 1 - V 4250 - 27/01 finde keine Anwendung.

- 6 Auf den Einspruch der Klägerin setzte das HZA mit Bescheid vom 27.02.2019 die Stromsteuer auf ... € herab, da es nur noch den Streitzeitraum --vom 01.04.2017 bis 31.12.2017-- berücksichtigte. Im Übrigen blieb der Einspruch erfolglos.
- 7 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Die Stromsteuer sei gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG entstanden, weil die Klägerin selbst und --als Letztverbraucher-- ihre Mieter den Strom aus dem Versorgungsnetz entnommen hätten.
- 8 Eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG komme nicht in Betracht. Für stromsteuerrechtliche Zwecke sei von einem einzigen Versorgungsnetz auszugehen, das nicht in verschiedene Teilnetze aufgespalten werden könne. Entscheidend sei, dass ein Leitungsnetz, um Versorgungsnetz zu sein, nicht wie bei Eigenerzeugern ausschließlich dem Eigenverbrauch diene. Dies könne bei einem Versorger, der Strom nicht nur verbrauche, sondern auch aufgrund vertraglicher Beziehungen leiste (§ 2 Nr. 1 StromStG), regelmäßig ausgeschlossen werden. Dieses Verständnis des Begriffes Versorgungsnetz habe die Verwaltung für Stromentnahmen ab dem 01.04.2017 mit Verfügung vom 10.02.2017 - V 4250-2016.000004-DIV.A.32 übernommen; sie sehe ein Netz als stromsteuerrechtliches Versorgungsnetz an, wenn sich innerhalb dieses Netzes ein Versorger befinde und keine Ausnahme vom Versorgerstatus nach § 1a der Stromsteuer-Durchführungsverordnung in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (StromStV) vorliege.
- 9 Das Leitungsnetz der Klägerin sei nicht nur über den Anschluss an ihren Vorversorger, sondern auch durch die Versorgung ihrer Mieter und durch die Stromlieferung an den Versorger X-GmbH mit dem allgemeinen, nicht in Teilnetze aufteilbaren Stromnetz verbunden und damit Teil des Versorgungsnetzes im Sinne von § 5 StromStG, sodass eine tatsächliche Entnahme ausschließlich des in dem BHKW erzeugten Stroms nicht möglich gewesen sei. Sämtliche Netze und Leitungen, auch auf einem Betriebsgelände, gehörten zum Versorgungsnetz, es sei denn, es handele sich ausnahmsweise um ein Eigennetz, also um ein Netz, das der Erzeuger nur zur Selbstversorgung nutze. Das sei wegen der Stromversorgung Dritter nicht der Fall. Der demgemäß aus dem Versorgungsnetz entnommene Strom könne folglich keiner Herstellungsquelle mehr zugeordnet werden, auch wenn und soweit dieser mengenmäßig von dem in dem BHKW der Klägerin erzeugten Strom abgedeckt wäre. Der Strom in dem Netz beziehungsweise der Leitung im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG müsse physikalisch ausschließlich aus erneuerbaren Energieträgern erzeugt worden sein. Es reiche nicht aus, wenn nur bilanziell Strom eingesetzt werde, der aus erneuerbaren Energieträgern stamme.
- 10 Die ab 01.07.2019 geltende Neufassung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG i.d.F. des Gesetzes zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften vom 22.06.2019 (BGBl I 2019, 856) --StromStG n.F.-- sei vor ihrem Inkrafttreten weder direkt anwendbar noch für die Auslegung der für den vorliegenden Streitfall geltenden Fassung der Steuerbefreiung heranzuziehen.
- 11 Hiergegen hat die Klägerin Revision eingelegt. Zur Begründung trägt sie vor, vorliegend sei die Steuerbefreiung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG zu gewähren, da der streitgegenständliche Strom aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz entnommen worden sei. Der im BHKW erzeugte Strom sei aus erneuerbaren Energieträgern hergestellt worden und decke mit 99,86 % maßgeblich den Eigenverbrauch sowie die an die Mieter geleisteten Strommengen. Die bezogene Stromentnahme aus dem Netz betrage lediglich 0,14 % (...).
- 12 Zudem habe sich das FG nicht substantiiert mit dem klägerischen Vortrag auseinandergesetzt, dass ihr betriebseigenes Stromnetz kein für die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG schädliches Netz beziehungsweise keine schädliche Leitung darstelle und der Wortlaut der entsprechenden Begrifflichkeit mit derjenigen in § 5 StromStG nicht vergleichbar sei. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ziele auf die Begünstigung der (dezentralen) Erzeugung und den Vor-Ort-Verbrauch von Strom aus erneuerbaren Energien und somit auf die Schaffung eines Anreizes für die Errichtung solcher Stromerzeugungsanlagen, insbesondere für andere als die klassischen Stromversorgungsunternehmen. Rein grüne Netze und Leitungen seien aufgrund der technischen Gegebenheiten eine große Ausnahme. Diesem Umstand sei "mit dem ergänzenden BMF-Schreiben zur 'Ausschließlichkeit' Rechnung getragen" worden, welches eine Vermischung von Grün- und Graustrom im

eigenbetrieblichen Netz des Erzeugers als unschädlich für die Steuerbefreiung tituliert habe. Die vom Gesetzgeber seit jeher gewollte Anwendung der Stromsteuerbefreiung für Strom, der aus erneuerbaren Energien erzeugt werde, finde sich nunmehr im Wortlaut des --seit 01.07.2019 geltenden-- § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG n.F.

- 13** Ferner habe sich das FG nicht mit dem Widerspruch zwischen § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG und Art. 15 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union 2003, Nr. L 283, 51) --Energiesteuerrichtlinie (EnergieStRL)-- als Grundlage für die Steuerbefreiung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG befasst. Diese Norm sei als Ermessensvorschrift ausgestaltet. Der deutsche Gesetzgeber habe sich dafür entschieden, diese Steuerbegünstigung als Steuerbefreiung zu regeln. Die gewählte Formulierung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG stelle jedoch eine europarechtlich unzulässige Einschränkung dar. Denn sie schränke die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung auf nahezu unrealistische Weise ein und verstoße damit gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Nach dem finanzgerichtlichen Verständnis dieser Norm gehe diese Stromsteuerbefreiung ins Leere. Insoweit sei die ins Ermessen der Bundesrepublik Deutschland gestellte Umsetzung der Steuerbegünstigung des Art. 15 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL fehlerhaft erfolgt. Denn ein Mitgliedstaat müsse den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch bei der Umsetzung fakultativer Steuervergünstigungen in nationales Recht beachten, wenn er sich zu einer solchen Umsetzung entschliefse.
- 14** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung und den Bescheid vom 30.11.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.05.2019 aufzuheben.
- 15** Das HZA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Das HZA verweist zur Begründung auf die im Anschluss an die Senatsrechtsprechung von 2016 geänderte Verwaltungsauffassung zum stromsteuerrechtlichen Versorgungsnetz und ergänzt, die beantragte Steuerbefreiung käme nur zur Anwendung, wenn das Netz ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeist werde. Schon die kleinste Vermischung mit Graustrom würde --unabhängig vom Zeitpunkt oder Zeitraum-- zu einem Ausschluss der Steuerbefreiung führen.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 18** Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Stromsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG durch die Entnahme des Stroms aus dem Versorgungsnetz entstanden ist. Der entnommene Strom ist, auch wenn ihn die Klägerin ausschließlich aus Deponiegas erzeugt haben sollte, nicht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG von der Stromsteuer befreit, weil das Netz, aus dem der Strom entnommen wurde, Teil des Versorgungsnetzes ist, sodass es sich nicht um ein Netz handelt, das ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeist wird.
- 19** 1. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG entsteht die Steuer dadurch, dass vom im Steuergebiet ansässigen Versorger geleisteter Strom durch Letztverbraucher im Steuergebiet aus dem Versorgungsnetz entnommen wird, oder dadurch, dass der Versorger dem Versorgungsnetz Strom zum Selbstverbrauch entnimmt.
- 20** a) Der Strom muss aus dem Versorgungsnetz entnommen worden sein.
- 21** aa) Der stromsteuerrechtliche Begriff des Versorgungsnetzes ist weder im Stromsteuergesetz noch in der Stromsteuer-Durchführungsverordnung definiert. Das Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) unterscheidet zwar zwischen Verteilernetzen (§ 3 Nr. 3 EnWG) und Übertragungsnetzen (§ 3 Nr. 10 EnWG) und erwähnt als Oberbegriff für diese beiden Netzarten die Energieversorgungsnetze. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung verbietet sich jedoch eine Übertragung der Begrifflichkeiten des Energiewirtschaftsgesetzes auf das Stromsteuerrecht (vgl. bereits Senatsbeschlüsse vom 24.02.2016 - VII R 7/15, BFHE 252, 568, Rz 13 und vom 20.06.2023 - VII R 2/21, Rz 24).
- 22** bb) In seiner Entscheidung vom 24.02.2016 - VII R 7/15 (BFHE 252, 568, Rz 11 ff.) hat sich der erkennende Senat --im Kern-- mit der räumlichen Ausdehnung des Versorgungsnetzes befasst. Auszugehen ist danach vom Bestehen

eines einzigen Versorgungsnetzes, das nicht in verschiedene Teilnetze aufgespalten werden kann (Senatsbeschluss vom 24.02.2016 - VII R 7/15, BFHE 252, 568). Nach einzelnen Teilen oder mit einer Stromleitung verbundenen Betriebsstätten wird nicht unterschieden (Senatsbeschluss vom 20.06.2023 - VII R 2/21, Rz 25). Die Leitungen auf dem Gelände eines Versorgers sind Bestandteil des Versorgungsnetzes, das der erkennende Senat --wie gesehen-- als einziges Versorgungsnetz versteht, aus dem auch Versorger Strom entnehmen können (vgl. Senatsbeschluss vom 24.02.2016 - VII R 7/15, BFHE 252, 568, Rz 14 f.; Senatsurteil vom 17.10.2023 - VII R 50/20, BFHE 282, 344, Rz 46).

- 23** cc) Der Begriff des Versorgers ist in § 2 Nr. 1 StromStG definiert. Danach ist "Versorger" --unabhängig vom Vorliegen einer Erlaubnis nach § 4 StromStG-- derjenige, der Strom leistet. Das gilt auch, wenn er Strom an einen anderen Versorger leistet (Senatsurteil vom 17.10.2023 - VII R 50/20, BFHE 282, 344, Rz 18).
- 24** Danach ist in erster Linie derjenige Versorger, der sich vertraglich verpflichtet hat, einem Letztverbraucher Strom zu liefern. Entscheidend ist, dass dem Verbraucher Strom aufgrund einer vertraglichen Lieferbeziehung bewusst und gewollt zur Verfügung gestellt wird (vgl. auch BTDrucks 14/40, S. 11; Schröder-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, Energiesteuer, Stromsteuer, § 5 StromStG Rz 26; Jatzke, Die Stromsteuer - eine Anomalie im bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuerrecht, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 520, 524; Möhlenkamp/Milewski, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Aufl., § 5 StromStG Rz 10; Kalker/Khazzoum in StromStG - eKomm, § 5 StromStG Rz 37, Stand: 02.05.2024).
- 25** dd) Eine Entnahme aus dem Versorgungsnetz im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG liegt dann vor, wenn der Steuergegenstand Strom (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 StromStG) zugleich einer eliminierenden Nutzung zugeführt wird. Erforderlich ist eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung (Senatsbeschluss vom 20.06.2023 - VII R 2/21, Rz 26).
- 26** b) Gemäß § 5 Abs. 2 Alternative 1 StromStG ist in den Fällen des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG der Versorger Steuerschuldner.
- 27** 2. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ist Strom aus erneuerbaren Energieträgern von der Steuer befreit, wenn dieser aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung entnommen wird.
- 28** a) Strom aus erneuerbaren Energieträgern ist gemäß § 2 Nr. 7 StromStG unter anderem "Strom, der ausschließlich aus (...) Deponiegas (...) erzeugt wird, (...)".
- 29** b) Der Begriff des Versorgungsnetzes in § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG unterscheidet sich von dem in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG verwendeten Begriff des Netzes. Demnach kann das in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG genannte Netz nicht Teil des Versorgungsnetzes sein, sondern muss von diesem getrennt sein.
- 30** aa) Bereits aus der Verwendung des Begriffs "ausschließlich" im Rahmen des Steuerbefreiungstatbestands nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ergibt sich, dass Strom aus erneuerbaren Energieträgern nicht begünstigt ist, wenn er in das allgemeine Versorgungsnetz eingespeist und dann entnommen wird (vgl. zum Begriff "ausschließlich" in § 2 Nr. 7 StromStG Senatsbeschluss vom 17.01.2023 - VII R 54/20, BFHE 279, 341, Rz 23, m.w.N.).
- 31** bb) Die Gesetzeshistorie stützt die hier vertretene Auslegung. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf seine Ausführungen im Senatsbeschluss vom 17.01.2023 - VII R 54/20 (BFHE 279, 341, Rz 27 ff.), die sich zwar auf den Zusammenhang zwischen § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG und dem Begriff der Biomasse in § 2 Nr. 7 StromStG und im Weiteren auf Biogas beziehen, aber in gleicher Weise für den Zusammenhang zwischen § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG und dem Begriff des Deponiegases gelten.
- 32** cc) Auch der erkennende Senat hat § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG in diesem Sinne ausgelegt. So hat er entschieden, dass der an einen anderen Versorger leistende Versorger, der seinen Strom, welcher aus erneuerbaren Energieträgern hergestellt wurde, vor dem Einspeisepunkt ins öffentliche Stromnetz über eine Leitung auf seinem Gelände entnimmt, den Befreiungstatbestand nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG nicht erfüllt. Denn das allgemeine Versorgungsnetz enthält nicht nur Strom aus erneuerbaren Energieträgern, sondern sogenannten Egalstrom, sodass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG nicht erfüllt sind (Senatsurteil vom 17.10.2023 - VII R 50/20, BFHE 282, 344).
- 33** c) Im Gegensatz zur hier maßgeblichen Rechtslage vor dem 01.07.2019 ist nach der seitdem geltenden Fassung von § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG kein sogenanntes grünes Netz mehr erforderlich. Es ist also nicht mehr nötig, dass der Strom ausschließlich in Netze oder Leitungen für Ökostrom eingespeist und aus diesen entnommen wird, allerdings

mit der Einschränkung in § 9 Abs. 1a StromStG n.F.. Die geänderte Fassung des § 9 StromStG --§ 9 StromStG n.F.-- ist jedoch auf den vorliegenden Streitfall noch nicht anwendbar, weil diese nach Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften vom 22.06.2019 (BGBl I 2019, 856) erst am 01.07.2019 in Kraft getreten ist.

- 34** d) Diesem Verständnis des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG steht das Unionsrecht nicht entgegen.
- 35** Bei § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG i.V.m. § 2 Nr. 7 StromStG handelt es sich um eine auf Art. 15 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL beruhende Steuerbefreiung. Danach können die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen unter anderem gewähren für elektrischen Strom, der unter anderem auf der Nutzung der Sonnenenergie, Windkraft, Wellen- oder Gezeitenenergie oder Erdwärme beruht; in Wasserkraftwerken gewonnen wird; aus Biomasse oder aus Biomasse hergestellten Erzeugnissen gewonnen wird. Diese Energieträger fasst § 2 Nr. 7 StromStG als erneuerbare Energieträger unter anderem im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG zusammen.
- 36** Art. 15 EnergieStRL enthält verschiedene fakultative Steuerbefreiungen, was zeigt, dass der Unionsgesetzgeber gemäß den Erwägungsgründen 9 und 11 EnergieStRL den Mitgliedstaaten in Bezug auf Verbrauchsteuern einen gewissen Spielraum gelassen hat (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- DISA vom 30.05.2024 - C-743/22, EU:C:2024:438, Rz 36). Dies bedeutet, dass die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der fakultativen Steuerbegünstigungen hinsichtlich des "ob" und des "wie" einen Spielraum haben, aber die Steuerpflichtigen bei der Inanspruchnahme fakultativer Steuerbegünstigungen im Vergleich zu obligatorischen Steuerbegünstigungen nicht schlechter stellen dürfen. Dies ist jedoch vorliegend nicht erkennbar (vgl. auch Senatsbeschluss vom 17.01.2023 - VII R 54/20, BFHE 279, 341, Rz 35 f. zu Art. 15 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL). Weil die Mitgliedstaaten danach die Steuervergünstigung auch einschränken können, war der nationale Gesetzgeber berechtigt, einen restriktiven Anwendungsbereich vorzusehen (ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 21.02.2024 - 4 K 1324/22 VSt, Rz 21). Somit führt allein der Umstand, dass die Steuerbefreiung eventuell nur wenige Fälle betrifft, nicht zu einem Verstoß gegen das Unionsrecht. Gerade weil es sich um eine fakultative Steuerbefreiung handelt, ist dem Gesetzgeber hiermit zulässigerweise ein Gestaltungsspielraum eröffnet worden.
- 37** Ein anderes Ergebnis kann auch nicht aus dem Senatsurteil vom 29.08.2023 - VII R 1/23 (VII R 44/19) (BFHE 282, 332) hergeleitet werden. Der Senat führt darin unter Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung aus, dass nach dem unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Maßnahmen, welche die Mitgliedstaaten erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteile Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933 und Turbogás vom 27.06.2018 - C-90/17, EU:C:2018:498) verstößt es gegen Unionsrecht, wenn die Verletzung nationaler formeller Anforderungen dadurch sanktioniert wird, dass eine obligatorische Steuerbegünstigung nach der Energiesteuerrichtlinie verweigert wird. Diese Grundsätze gelten nach dem EuGH-Urteil Shell Deutschland Oil vom 22.12.2022 - C-553/21, EU:C:2022:1030 auch für fakultative Steuerbegünstigungen (Senatsurteil vom 29.08.2023 - VII R 1/23 (VII R 44/19), BFHE 282, 332, Rz 43 ff.). Im Streitfall geht es jedoch nicht um nationale Regelungen zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung von Steuerbefreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch. Vielmehr geht es um die ins Ermessen der Mitgliedstaaten gestellte Frage, in welchen Fällen überhaupt eine Befreiung gewährt werden soll.
- 38** 3. Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist im Streitfall die Stromsteuer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG entstanden. Ein Befreiungstatbestand greift nicht ein.
- 39** a) Die Klägerin hat ... MWh elektrischen Strom für ihren Selbstverbrauch entnommen. Daneben haben ihre Mieter eine Strommenge von ... MWh aus dem Versorgungsnetz entnommen.
- 40** b) Die Klägerin ist Steuerschuldnerin gemäß § 5 Abs. 2 Alternative 1 StromStG, weil sie Versorgerin im Sinne von § 2 Nr. 1 StromStG ist und aufgrund von vertraglichen Lieferbeziehungen durch Energielieferungsverträge Strom an ihre Mieter (Letztverbraucher) leistete.
- 41** Eine Ausnahme vom Versorgerstatus nach § 1a Abs. 5 StromStG liegt im Streitfall nicht vor, weil das BHKW nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG eine elektrische Gesamtnennleistung von circa 5 MW hat.
- 42** c) Unter Anwendung der oben dargestellten Grundsätze steht der Klägerin die begehrte Steuerbefreiung gemäß § 9

Abs. 1 Nr. 1 StromStG nicht zu, weil der in dem BHKW erzeugte Strom nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) in das allgemeine Versorgungsnetz eingespeist wurde.

- 43** aa) Sofern der Strom aus dem BHKW ausschließlich aus dem Deponiegas erzeugt worden wäre, handelte es sich zwar um Strom aus ausschließlich erneuerbaren Energieträgern. Die Vorentscheidung ist hinsichtlich dieser Tatsache jedoch nicht widerspruchsfrei. Einem entsprechenden Berichtigungsantrag der Klägerin ist das FG nicht gefolgt. Im Streitfall kann dies jedoch offen gelassen werden. Denn selbst wenn der Strom tatsächlich ausschließlich aus dem Deponiegas erzeugt worden wäre, hätte die Klägerin den Strom aus dem BHKW nicht aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung entnommen, wie es in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG verlangt wird.
- 44** bb) Bei dem Netz der Klägerin handelt es sich, wie das FG zutreffend erkannt hat, nicht um ein Eigennetz der Klägerin; das Netz der Klägerin, die --wie dargelegt-- selbst Versorgerin ist, gehört vielmehr zum Versorgungsnetz und kann nicht in Teilnetze unterteilt werden. Eine isolierte Betrachtung des Netzes auf dem Grundstück der Klägerin vom Versorgungsnetz ist somit nicht möglich. Auch wenn Versorger Strom zum Selbstverbrauch benötigen, entnehmen sie diesen dem Versorgungsnetz, wenn sie Strom aus Leitungen entnehmen, die mit dem übrigen Versorgungsnetz verbunden sind, selbst wenn sich Teile dieses Netzes auf dem Gelände des Versorgers befinden. Der Umstand, dass die Klägerin nur wenig Strom aus dem Netz entnommen hat, führt gerade aufgrund der Unteilbarkeit des Versorgungsnetzes zu keiner anderen Einschätzung (s. ferner FG Düsseldorf, Urteil vom 21.02.2024 - 4 K 1324/22 VSt, Rz 19 f.; a.A. Möhlenkamp/Milewski, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Aufl., § 9 StromStG Rz 35) und ändert an der Steuerbarkeit nichts, da Leitungen auf dem Gelände eines Versorgers Bestandteil des Versorgungsnetzes sind. Das allgemeine Versorgungsnetz enthält jedoch nicht nur Strom aus erneuerbaren Energieträgern, sondern sogenannten Egalstrom, sodass die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG nicht erfüllt sind (vgl. Senatsurteil vom 17.10.2023 - VII R 50/20, BFHE 282, 344, Rz 46; FG Düsseldorf, Urteil vom 21.02.2024 - 4 K 1324/22 VSt, Rz 19). Da die Klägerin unstreitig Versorgerin im Sinne des § 2 Nr. 1 StromStG ist, weil sie unter anderem Strom durch Einspeisung in das allgemeine Versorgungsnetz geleistet hat, ist eine Befreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ausgeschlossen.
- 45** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de